



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **HYBLER INVEST, s. r. o.**, se sídlem Riegrovo náměstí 15, Semily, zast. Mgr. Milanem Šikolou, advokátem se sídlem Metodějova 450/7, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2016, čj. 52220/16/5200-11434-706502, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 4. 10. 2018, čj. 31 Af 5/2017-65,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podstatou této věci je otázka, zda si žalobkyně mohla uplatnit jako daňově uznatelný náklad odměnu vyplacenou komisionáři za činnost směřující k zániku zástavních práv a věcných břemen, která zatěžovala nemovitosti žalobkyně.

[2] Finanční úřad v Semilech (dále též „správce daně“) doměřil dne 19. 4. 2011 dodatečným platebním výměrem žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 2 271 570 Kč a zrušil jí daňovou ztrátu ve výši 3 618 352 Kč za zdaňovací období roku 2008. Správce daně dospěl k závěru, že si žalobkyně nemohla uplatnit jako daňově uznatelný náklad odměnu vyplacenou komisionáři (společnosti SAFIN LTD) za činnost směřující k zániku zástavních práv a věcných břemen, zatěžujících nemovitosti žalobkyně. Dne 13. 11. 2011 odvolací orgán, Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, potvrdil rozhodnutí správce daně.

[3] Krajský soud v Ústí nad Labem však rozsudkem ze dne 24. 3. 2014, čj. 15 Af 173/2011-35, rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil. Odmítl názor, že odměna vyplacená komisionáři nemůže být daňově uznatelným nákladem. Podle soudu bylo na odvolacím orgánu (kterým se v mezidobí stalo podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky,

Odvolací finanční ředitelství, dále jen „žalovaný“), aby se v dalším řízení zabýval tím, zda se žalobkyni podařilo prokázat, jak se komisionář podílel na zániku zástavních práv a věcných břemen a jaké kroky žalobkyně činila k využití již nezatížených nemovitostí k získání zdanitelných příjmů.

[4] Žalovaný se poté zaměřil na zjištění skutkového stavu a vyzval žalobkyni k prokázání skutečností, z nichž by vyplynulo, že komisionářova činnost směřovala k zániku zástavních práv a věcných břemen, která vázla na několika nemovitostech žalobkyně. Zástavní práva váznoucí na nemovitostech žalobkyně zapsaných na listu vlastnictví č. 523 pro katastrální území Benešov u Semil totiž zanikla na základě prohlášení společnosti LINMASTER, s. r. o. (zástavního věřitele žalobkyně), o tom, že se těchto práv vzdává. Rovněž zástavní práva váznoucí na nemovitostech žalobkyně zapsaných na listu vlastnictví č. 1812 pro katastrální území Hrbačov a č. 2491 pro katastrální území Železný Brod zanikla na základě prohlášení zástavního věřitele, společnosti FIRST WEALTHY TRADING LTD. Návrh na výmaz zástavních práv z katastru nemovitostí přitom podala sama žalobkyně. Věcné břemeno spočívalo v tom, že se žalobkyně musela zdržet výkonu vlastnických a užívacích práv bez písemného souhlasu zástavního věřitele, IPB, a. s. Toto věcné břemeno váznoucí na nemovitostech zapsaných na listu vlastnictví č. 2491 pro katastrální území Železný Brod zaniklo na základě smlouvy uzavřené v roce 2007 mezi žalobkyní a JUDr. Lenkou Duškovou, správkyní konkursní podstaty úpadce IP banka, a. s. Komisionářův vliv na zánik těchto zástavních práv a věcných břemen tedy z ničeho neplynul.

[5] Žalovaný rovněž vyzval k součinnosti katastrální úřady, v jejichž obvodu se nacházely nemovitosti žalobkyně, a požádal o mezinárodní výměnu informací ve vztahu ke společnosti SAFIN, Velká Británie (komisionáři), a ke společnosti Frenn Trading B. V., Nizozemsko (jednomu ze zástavních věřitelů žalobkyně). Na základě získaných poznatků žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně sice činila kroky, aby mohla nemovitosti využívat k získání příjmů, zároveň ale neprokázala, že zástavní práva a věcná břemena, která na nemovitostech vázla, zanikla v důsledku činnosti komisionáře. Žalovaný tedy nepovažoval odměnu komisionáře ve výši 12 500 000 Kč, která vyplývala z komisionářské smlouvy, za daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[6] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že se žalobkyni nepodařilo prokázat vliv činnosti komisionáře na zánik zástavních práv a věcných břemen týkajících se nemovitostí žalobkyně. Soud souhlasil rovněž s tím, že žalobkyně navrhla některé důkazy v daňovém řízení opožděně (prodloužená lhůta k vyjádření uplynula dne 22. 6. 2015, žalobkyně zaslala další písemnosti dne 17. 7. 2015), a proto nemohly být brány v potaz. Z tohoto důvodu nevyhověl návrhu na provedení těchto důkazů v soudním řízení. Krajský soud tak dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně daňově uznatelných nákladů, a žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Rekapituluje v ní, že zástavní věřitelé, kteří se vzdali svých práv, byli obchodními partnery komisionáře a komisionář splnil své závazky jejich prostřednictvím. Stěžovatelka tuto skutečnost sdělila žalovanému již ve svém vyjádření. Předložila k tomu svůj dopis společnosti LINMASTER ze dne 28. 5. 2015, v němž žádala o vysvětlení postupu společnosti LINMASTER ve věci zániku zástavních práv a přičinění komisionáře na zániku těchto práv. Stěžovatelka předložila také potvrzení od společnosti LINMASTER o jejím smluvním vztahu s komisionářem ze dne 3. 6. 2015 a dohodu mezi komisionářem a společností FIRST WEALTHY TRADING ze dne 9. 10. 2006, v níž se tato společnost zavázala za úplaty vymazat zástavní práva váznoucí

pokračování

na stěžovatelských nemovitostech v katastrálním území Hrabačov a Železný Brod. Korespondence mezi správkyní konkursní podstaty a komisionářem se nedochovala, proto stěžovatelka navrhla vyslechnout jako svědka svého bývalého jednatele, Ing. Petra Dědečka. Žalovaný však důkaz odmítl jako nepřijatelný, protože podle něj bývalý jednatel není svědek, ale účastník řízení.

[8] Stěžovatelka namítá, že krajský soud posoudil věc špatně. V řízení totiž bylo jednoznačně prokázáno, že mezi stěžovatelkou (komitentem) a společností SAFIN (komisionářem) byla uzavřena komisionářská smlouva, v níž se komisionář za úplatu 12 500 000 Kč zavázal, že zajistí výmaz zástavních práv a věcných břemen váznoucích na stěžovatelských nemovitostech v katastrálních územích Benešov u Semil, Hrabačov a Železný Brod. Věcné břemeno a zástavní práva skutečně zanikla. Komisionář poté získal svou odměnu. Stěžovatelka získala plnou kontrolu nad svým majetkem a odpadlo nebezpečí, že o něj přijde. Poté stěžovatelka získávala a nadále získává příjmy z těchto nemovitostí. Tímto sledem událostí bylo podle stěžovatelky dostatečně prokázáno, že komisionář splnil svůj závazek. Přinejmenším nepanují pochybnosti o tom, že tomu tak nebylo.

[9] Žalovaný svými zjištěními tyto skutečnosti nijak nevyvrátil. Z jeho zjištění pouze plyne, že se na výmazu zástavních práv a věcného břemene podílely i jiné společnosti. To však ničemu nevádí, protože komisionář podle komisionářské smlouvy mohl jednat prostřednictvím třetích osob. V tomto případě šlo zřejmě o obchodní partnery komisionáře, kteří si s ním takový postup sjednali a byli za něj odměněni. Podle stěžovatelky jde o jediné logické vysvětlení. Toto vysvětlení dokládají také listinné důkazy, na něž stěžovatelka v kasační stížnosti upozornila. Tyto důkazy však žalovaný i krajský soud odmítli jako opožděné. Stěžovatelka namítá, že soud byl sice k takovému postupu formálně oprávněn, ale v podstatě tím jednal nespravedlivě a zneužil tento postup v neprospěch stěžovatelky. Stěžovatelka si totiž tyto důkazy musela obstarat od zahraničního subjektu (komisionáře) a nemohla komunikaci nijak urychlit.

[10] Stěžovatelka dále namítá, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, protože se zabýval pouze procesními aspekty věci a zevrubně a přesvědčivě neposoudil složitou důkazní situaci.

[11] Žalovaný trvá na tom, že stěžovatelka důkazní břemeno v daňovém řízení neunesla. Jak plyne z judikatury NSS, daňový subjekt musí prokázat, že výdaje vynaložené v souvislosti s uzavřením smlouvy zprostředkovatelského typu skutečně sloužily k zajištění příjmů, tj. že jim v tomto případě odpovídalo patřičné protiplnění ze strany komisionáře. Je na daňovém subjektu, aby tomu své podnikání (mj. způsob uchování obchodní dokumentace) uzpůsobil, a byl tak schopen unést důkazní břemeno. Stěžovatelka si tedy měla obstarat přiměřené záznamy o jednání společnosti SAFIN (komisionáře). Mohlo jít například o záznamy či zprávy komisionáře o uskutečněných jednáních s konkrétními osobami, z nichž by bylo patrné, kdo, s kým, kdy jednal, komu, kam a jaké podklady byly zaslány apod.

[12] Podle žalovaného stěžovatelka neprokázala, že komisionář splnil podmínky komisionářské smlouvy. Písemnost, která byla žalovanému doručena 17. 7. 2015 a v níž společnost LINMASTER potvrzuje, že jednala na základě pokynu společnosti SAFIN, nemůže jako důkaz obstát mj. proto, že jde o čestné prohlášení. Z judikatury NSS totiž plyne, že čestné prohlášení nemůže být v daňovém řízení důkazem. Ani další písemnost, smlouva mezi společnostmi SAFIN a FIRST WEALTHY TRADING, nemohla obstát jako důkaz, protože byla formulována neurčitě a nejednoznačně. Žalovaný je také přesvědčen, že rozsudek

krajského soudu je přezkoumatelný, protože se v souladu s judikaturou vyjadřuje ke stěžejním námitkám.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] V této věci jde o posouzení dvou stěžejních otázek: 1) zda se krajský soud vypořádal s žalobními námitkami přezkoumatelně a 2) zda je v tomto případě možné odměnu komisionáře považovat za daňově uznatelný náklad.

[15] NSS se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Lze souhlasit se stěžovatelkou v tom, že krajský soud se v odůvodnění svého rozsudku mnohem více zabýval procesními aspekty věci než posouzením skutkových zjištění. Postup krajského soudu je však pochopitelný s ohledem na to, že skutkovými zjištěními a tím, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno, se žalovaný podrobně zabýval ve svém rozhodnutí. Krajský soud se zaměřil na to, zda žalovaný při posuzování skutkových zjištění postupoval správně, a dospěl k závěru, že ano. Tento svůj závěr stručně, ale jednoznačně formuloval v bodě 37 odůvodnění svého rozsudku.

[16] Soud se navíc ke skutkovým zjištěním a provedeným důkazům vyjádřil úměrně tomu, jak byly formulovány žalobní námitky. Stěžovatelka v žalobě nezpochybovala posouzení jednotlivých důkazů a písemností, které měl žalovaný k dispozici, s výjimkou těch, které zaslala žalovanému opožděně. Krajský soud se proto podrobněji zabýval otázkou opožděně navržených důkazů, neopomněl však zmínit ani svůj názor na hodnocení ostatních důkazů. Je pochopitelné, že ostatní důkazy hodnotil stručněji a obecněji právě proto, že stěžovatelka nic konkrétního ve vztahu k nim nenamítala, a žalovaný se s nimi naopak vypořádal velmi podrobně. Není nic špatného na tom, že se krajský soud ztotožnil s postupem a právním posouzením žalovaného, pokud svůj postoj odůvodnil a opřel o patřičná zákonná ustanovení. Rozsudek krajského soudu tedy není nepřezkoumatelný, naopak je s ohledem na slabou žalobní argumentaci odůvodněn dostatečně.

[17] NSS se dále zabýval tím, zda žalovaný a krajský soud správně posoudili skutková zjištění a zda správně hodnotili všechny důkazy. Stěžovatelka totiž nadále namítá, že odměna, kterou vyplatila komisionáři, byla daňově uznatelným nákladem.

[18] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

[19] Výdaj, který podle stěžovatelky sloužil k dosažení zdanitelných příjmů, spočíval ve vyplacení odměny komisionáři, který se zavázal zbavit stěžovatelčiny nemovitosti zástavních práv a věcných břemen. Tyto nezatížené nemovitosti by pak stěžovatelka mohla využívat k dosažení (zajištění) zdanitelných příjmů. Stěžovatelčíným cílem tedy bylo, aby mohla opět svobodně nakládat se svým majetkem a mít z něj prospěch. To se jí podle informací ze správního spisu podařilo. Dosažení tohoto cíle však není jediným kritériem pro uznání odměny komisionáři jako daňového nákladu. Musí být rovněž prokázano, že výdaj (odměna vyplacená komisionáři) a odbřemenění (v širším slova smyslu) stěžovatelčiny nemovitosti spolu bezprostředně souvisejí (k tomu např. rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82). Jinými slovy, komisionářova odměna může být považována za náklad, díky kterému stěžovatelka mohla opět využívat nemovitosti k dosažení zdanitelných příjmů, pouze tehdy, pokud zástavní práva a věcné břemeno týkající se těchto nemovitostí zanikly v důsledku činnosti komisionáře.

pokračování

[20] Stěžovatelka se mýlí v tom, že měl správce daně či žalovaný primárně více zjišťovat a zkoumat okolnosti plnění komisionářské smlouvy. Daňový subjekt musí být schopen prokázat, že se plnění smlouvy zprostředkovatelského typu (tzn. i komisionářské smlouvy) uskutečnilo, pokud chce daňově uplatnit náklady vynaložené v souvislosti s touto smlouvou. Je totiž „*v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb sbromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že se zprostředkování určitých služeb opravdu uskutečnilo*“ (viz rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2007, čj. 2 Afs 192/2006-122, obecněji též rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005-245), Důkazní břemeno tedy tíží daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu).

[21] Správce daně (žalovaný) je samozřejmě povinen posuzovat skutková zjištění a hodnotit předložené důkazy. Navíc je ze správního spisu patrné, že se správce daně snažil vlastním postupem získat co nejvíce informací, aby si ověřil stěžovatelčina tvrzení. Protože mu ale vznikly o stěžovatelčiných tvrzeních pochybnosti, vyzval ji, aby nesrovnalosti vysvětlila (například proč u jednání směřujících k zániku zástavních práv a věcného břemene nikde nefiguruje název komisionáře apod.). Bylo tedy na stěžovatelce, aby předložila další důkazy a pochybnosti správce daně rozptýlila.

[22] Ze správního spisu vyplynulo, že podklady, které stěžovatelka nejdříve správci daně poskytla, prokazovaly zánik zástavních práv a věcných břemen. Z právních jednání, jimiž se zástavní věřitelé vzdali svých zástavních práv váznoucích do té doby na nemovitostech stěžovatelky, či jednání, které směřovalo k zániku věcných břemen, však není patrné, že by k nim přispěla činnost komisionáře. Návrh na výmaz zástavních práv zatěžujících nemovitosti v katastrálním území Benešov u Semil podala společnost LINMASTER (zástavní věřitel), která pohledávku odkoupila od společnosti Frenn Trading. Výmaz zástavních práv zatěžujících nemovitosti v katastrálním území Hrabačov navrhla sama stěžovatelka, kterou k tomu zmocnila společnost FIRST WEALTHY TRADING (zástavní věřitel). Tato společnost podle souhlasného prohlášení odkoupila pohledávku od společnosti CDV 2, Ltd. Rovněž návrh na výmaz zástavních práv zatěžujících nemovitosti v katastrálním území Železný Brod podala stěžovatelka na základě zmocnění od společnosti FIRST WEALTHY TRADING (zástavního věřitele). Také výmaz věcných břemen zařizovala sama stěžovatelka (zástavním věřitelem byla opět společnost FIRST WEALTHY TRADING). Smlouva o zániku věcného břemene doložena nebyla, stejně jako zprávy, které měl podle komisionářské smlouvy komisionář předkládat stěžovatelce o svých úkonech učiněných ve věci zániku věcných břemen.

[23] Co pro zánik zástavních práv a věcných břemen učinil komisionář (tj. cokoliv, co by prokazovalo, že společnosti LINMASTER a FIRST WEALTHY TRADING jednali na jeho pokyn či z jeho popudu), neplyne ani z jiných písemností či ze skutečností, které si správce daně svou činností zjistil. Leckteré informace získané mj. mezinárodním dožádáním se neslučovaly se stěžovatelčinými tvrzeními a písemnostmi či je přinejmenším plně nepotvrzovaly. Komisionář například sdělil dne 2. 4. 2008, že „*se nám podařilo odkoupit od společnosti Frenn Trading BV pohledávku...*“ a že „*kupní cena pohledávky byla plně zaplacená*“. Z výpisů z jeho bankovních účtů však vyplynulo, že od začátku roku 2007 do 2. 4. 2008 komisionář žádnou platbu ve prospěch společnosti Frenn Trading neučinil.

[24] Z informací od britské finanční správy dále vyplynulo, že podle potvrzení ředitele společnosti SAFIN (komisionáře) se obchodní transakce mezi stěžovatelkou a komisionářem uskutečnily, resp. byly splněny komisionářem, nikoliv třetími osobami. Tato informace však neodpovídá skutečnosti. Britská finanční správa zaslala žalovanému také potvrzení od společnosti SAFIN týkající se zástavních práv zatěžujících nemovitosti v k. ú. Železný Brod

a Hrabačov, podle něhož byly všechny transakce uskutečněny ve spolupráci se společností LINMASTER, která pohledávky zajištěné zástavními právy odkoupila. To však odporuje skutečnosti, že společnost LINMASTER neučinila ve vztahu k zániku zástavních práv týkajících se nemovitostí v těchto katastrálních územích žádné úkony (ty činila v k. ú. Benešov u Semil). Žalovaný obdržel také přeposlanou dohodu o odborné pomoci (v angličtině) uzavřenou mezi komisionářem a společností FIRST WEALTHY TRADING. Tato společnost se v dohodě zavázala získat od společnosti IPB všechny pohledávky vůči společnosti CZ 91/92, v likvidaci (dříve Hybler, a. s.), a zajistit výmaz všech zástavních práv tížících nemovitosti stěžovatelky v obci Železný Brod a Hrabačov. Dohoda však nijak zástavní práva ani nemovitosti nespécifikuje. Rovněž konkrétní kroky společnosti FIRST WEALTHY TRADING ani pokyny komisionáře (SAFIN) upřesněny ani podloženy ničím nebyly. Není ani zřejmé, zda společnost FIRST WEALTHY TRADING obdržela sjednanou odměnu. Dohoda tedy působí neurčitě a sama sobě ani ve spojení s dalšími tvrzeními a podklady jednoznačně neprokazuje, že se komisionář přičinil o zánik uvedených zástavních práv.

[25] V průběhu daňového řízení stěžovatelka namítala, že komisionář jí odmítá sdělit a doložit, jaké konkrétní úkony v souladu s cílem komisionářské smlouvy učinil, a to kvůli ochraně obchodního tajemství. Ani tento argument však nemohl mít žádný vliv na stěžovatelčinu povinnost prokázat, že odměna komisionáře byla vyplacena v reakci na patřičné protiplnění.

[26] Stěžovatelčiny kasační námitky se nijak nedotýkají skutečností zjištěných do 17. 7. 2015 (kromě již zmíněné dohody mezi komisionářem a společností FIRST WEALTHY TRADING), ani nijak nezpochybňují to, jak správce daně a žalovaný tato zjištění hodnotil. Proto není třeba je rozebírat podrobněji. Její námitky směřují primárně proti hodnocení důkazních návrhů ze dne 17. 7. 2015, uplatněných po uplynutí lhůty k vyjádření (lhůta i přes prodloužení marně uplynula 22. 6. 2015).

[27] Podle § 115 odst. 1 daňového řádu *může odvolací orgán v odvolacím řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty*. Podle druhého odstavce má daňový subjekt právo na vyjádření k podkladům pro rozhodnutí ve lhůtě, kterou odvolací orgán stanoví. Tato lhůta může být prodloužena. Podle čtvrtého odstavce tohoto ustanovení odvolací orgán *po uplynutí lhůty podle odstavce 2 k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží*.

[28] Stěžovatelka předložila další písemnosti 25 dní po uplynutí prodloužené lhůty k vyjádření. Žalovaný proto nebyl povinen k nim v odvolacím řízení vůbec přihlížet, avšak ve snaze zjistit co nejuplněji skutkový stav tak z vlastní iniciativy učinil (stěžovatelka tak nemůže tvrdit, že žalovaný vyvinul malé úsilí zjistit řádně skutkový stav). Žalovaný se zabýval opožděně předloženým čestným prohlášením společnosti LINMASTER, dohodou mezi společností SAFIN (komisionářem) a společností FIRST WEALTHY TRADING (kterou již ale měl k dispozici od britské finanční správy) a návrhem výslechu Ing. Dědečka mj. na stranách 21 až 24 svého rozhodnutí.

[29] Žalovaný odmítl považovat za důkaz prohlášení společnosti LINMASTER o tom, že pohledávku od společnosti Frenn Trading získala a spravovala pro společnost SAFIN a na základě pokynu společnosti SAFIN se vzdala zástavních práv tížících stěžovatelčiny nemovitosti. NSS nesouhlasí s tím, že toto prohlášení by nemohlo sloužit jako důkazní prostředek. Z judikatury NSS sice plyne, že čestné prohlášení nelze považovat za důkaz v daňovém řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005-43, č. 1049/2007 Sb. NSS), ovšem tím je myšleno čestné prohlášení daňového subjektu. Čestné prohlášení třetích osob je naproti tomu třeba považovat za listinný důkazní prostředek

pokračování

(srov. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, čj. 9 Afs 139/2013-30). Toto prohlášení však opět nebylo doplněno žádnými konkrétními pokyny a nebyly ani upřesněny kroky, které k zániku zástavních práv směřovaly. Prohlášení tedy neprokázalo, jak se přesně komisionář podílel na zániku zástavních práv, ani jinak nemohlo přispět k objasnění této skutečnosti.

[30] Žalovaný se opětovně zabýval dohodou mezi komisionářem a společností FIRST WEALTHY TRADING a zopakoval, že dohoda není dostatečně určitá, aby mohla být bez dalšího považována za důkaz o způsobu plnění komisionářské smlouvy. S tímto závěrem se NSS plně ztotožňuje, jak je patrné z jeho hodnocení této písemnosti v bodě [24] výše.

[31] Návrhu na výslech svědka, bývalého stěžovatelčina jednatele Ing. Petra Dědečka, žalovaný nevyhověl se zdůvodněním, že statutární orgán jednající za právnickou osobu nemůže být svědkem v řízení, jehož je tato právnická osoba účastníkem (NSS k tomu odkazuje např. na svůj rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 6/2010-101, který se týkal postavení *aktuálního* jednatele, a ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017-23, který řešil situaci *bývalého* jednatele navrženého ke svědecké výpovědi o okolnostech týkajících se doby, kdy za daňový subjekt jednal). NSS upřesňuje, že bývalý jednatel by obecně vzato mohl v daňovém řízení vypovídat, i když nikoli jako svědek (srov. k tomu pro inspiraci § 126a a § 131 odst. 2 větu druhou občanského soudního řádu). V této věci však stěžovatelka ve svém důkazním návrhu nijak nevysvětlila, co by mohl Ing. Dědeček do řízení přinést nad rámec toho, co tvrdila již sama stěžovatelka (ústí svého aktuálního jednatele). V situaci, v níž měl žalovaný k dispozici řadu nepodložených tvrzení a k nim nedostatek věrohodných a konkrétních důkazů, nepředstavoval tento návrh žádný přínos ani naději, že budou sporné skutečnosti objasněny.

[32] NSS tedy souhlasí s postupem i závěry žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla a neprokázala, že komisionář činil kroky vedoucí k zániku zástavních práv a věcných břemen váznoucích na jejích nemovitostech. Čím komplikovanější jsou skutkové okolnosti, čím méně je hmatatelné komisionářovo počínání a čím je více možných způsobů plnění z komisionářské smlouvy, tím věrohodněji a detailněji musí být doloženo a prokázáno, že (a jak) komisionář své povinnosti plynoucí z komisionářské smlouvy skutečně splnil. Jinak není možné říci, zda odměna, která byla komisionáři vyplacena, představuje daňově uznatelný výdaj (náklad). To, že si stěžovatelka nezajistila záznamy o krocích, které komisionář činil či měl činit ve snaze naplnit cíl komisionářské smlouvy, jde nutně ke stěžovatelčině tíži. Požadavky na prokázání jednotlivých skutečností ze strany daňového subjektu jsou v tomto případě nekompromisní.

[33] Nakonec se NSS zabýval i stěžovatelčíným tvrzením, že krajský soud jednal příliš formalisticky, protože nevyhověl jejím důkazním návrhům (týmž, které stěžovatelka opožděně uplatnila v odvolacím řízení). NSS nepovažuje toto tvrzení za kasační námitku, protože sama stěžovatelka připouští, že postup krajského soudu byl v souladu se zákonem. Přestože stěžovatelka s krajským soudem nesouhlasí, neuvádí žádné konkrétní argumenty, z nichž by plynulo, že soud jednal v tomto případě špatně. NSS má naopak za to, že krajský soud svým postupem respektoval rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Správní soud nemá nahrazovat činnost daňových orgánů; nejde o další instanci, v níž by se daňový subjekt mohl automaticky domoci provedení důkazů, které v daňovém řízení nestihl předložit.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Stěžovatelčiny námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[35] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. června 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu